

第二十二章 会计政策、会计估计变更和差错更正

一、会计政策及其变更

(一) 会计政策及会计政策的判断

1. 会计政策

是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计政策包括的会计原则、基础和会计处理方法，是指导企业进行会计确认和计量的具体要求。

项目	内容
原则	是指企业采用的具体会计原则，即特定原则。例如，收入会计准则规定的以客户取得相关商品（或服务）控制权作为收入确认的标准，就属于收入确认的具体会计原则
基础	是指计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等
会计处理方法	是指企业按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法，如存货发出的计价方法：先进先出法、个别计价法等

2. 会计政策的披露

需要披露的会计政策有以下几项：

项目	内容
财务报表的编制、计量等	财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等
存货的计价	企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法
固定资产的初始计量	企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量
无形资产的确认	企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益
投资性房地产的后续计量	企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式
长期股权投资的核算	企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算
非货币性资产交换的计量	指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量
收入的确认	指收入确认所采用的会计方法
借款费用的处理	借款费用是采用资本化还是采用费用化
外币折算	指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理
合并政策	母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；合并范围的确定原则等

(二) 会计政策变更

会计政策变更，是指企业对**相同的交易或者事项**由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

1. 符合下列条件之一，企业可以变更会计政策

- (1) 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更。
- (2) 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

2. 不属于会计政策变更的情形

- (1) 本期发生的交易或者事项与以前相比**具有本质差别**而采用新的会计政策。

(2) 对**初次发生的或不重要的**的交易或者事项采用**新的会计政策**。

(三) 会计政策变更的会计处理

1. 会计政策变更的会计处理原则

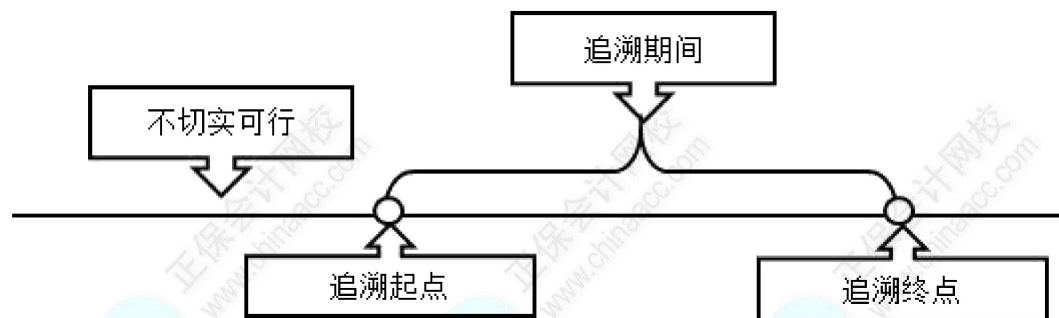
(1) 法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等要求变更的情况下，企业应当分别按以下情况进行处理：

①国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。例如，2007 年 1 月 1 日我国上市公司执行新企业会计准则，会计政策发生了较大的变动，财政部制定了《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》，规定了企业执行新会计准则时应遵循的处理方法。

②国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当**采用追溯调整法**进行会计处理，将会计政策变更累积影响数调整**列报前期最早期初留存收益**，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。

(3) 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从**可追溯调整的最早期间期初**开始应用变更后的会计政策。



(4) 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用**未来适用法**处理。例如，企业因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，可能使当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数无法计算，即不切实可行，在这种情况下，会计政策变更应当采用未来适用法进行处理。

2. 追溯调整法

(1) 计算会计政策变更的累积影响数

会计政策变更**累积影响数**，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：

- ①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；
- ②计算两种会计政策下的差异；
- ③计算差异的所得税影响金额（指的是对递延所得税资产或递延所得税负债的影响）；
- ④确定前期中每一期的税后差异；
- ⑤计算会计政策变更的累积影响数。

(2) 相关的账务处理

(3) 调整报表相关项目

(4) 报表附注说明

3. 未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认**会计估计变更影响数**的方法。

在未来适用法下，**不需要计算**会计政策变更产生的累积影响数，也**无须重编**以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，在变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

二、会计估计及其变更

（一）会计估计

是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。通常情况下，下列各项属于**会计估计项目**：

- （1）存货可变现净值的确定。
- （2）公允价值的确定。
- （3）**固定资产的预计使用寿命、预计净残值和折旧方法的确定。**
- （4）**使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法的确定。**
- （5）可收回金额的确定。
- （6）预计负债金额的确定。
- （7）收入金额的确定。
- （8）**合同履约进度的确定。**

（二）会计估计变更的概念

是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：

1. 赖以进行**估计的基础**发生了变化

企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础，如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应作出改变。例如，企业购入一项无形资产，法律保护期限为 10 年，但企业认为能带来经济利益的期限为 8 年，则对于该无形资产，应按 8 年进行摊销。以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 8 年，则应相应调减摊销年限。

2. 取得了**新的信息**，积累了更多的经验

企业进行会计估计是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，也需要对会计估计进行修订。例如，企业对应收账款计提坏账准备的比例为 10%，后来根据新得到的信息，对方财务状况恶化，发生坏账的可能性为 80%，则企业需要补提 70% 的坏账准备。

（三）会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用**未来适用法**处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，**不改变以前期间的会计估计**，也**不调整以前期间的报告结果**。

1. 如果会计估计的变更**仅影响变更当期**，有关估计变更的影响应于当期确认（比如计提坏账准备）。

2. 如果会计估计的变更**既影响变更当期又影响未来期间**，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如，应计提折旧的固定资产，其有效使用年限或预计净残值的估计发生的变更，常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此，这类会计估计的变更，应于变更当期及以后各期确认。

3. 某项变更**难以区分**为会计政策变更和会计估计变更的，应作为**会计估计变更**处理。

三、前期差错更正

前期差错通常包括**计算错误**、**应用会计政策错误**、疏忽或曲解事实以及**舞弊**产生的影

响、**存货及固定资产的盘盈**等。企业发现前期差错时，应当根据差错的性质及时纠正。

1. 对于**不重要**的前期差错，可以采用**未来适用法**更正
2. 采用**追溯重述法**更正**重要**的前期差错。

